

## ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ ТЕОРІЇ СУСПІЛЬНОГО ВИБОРУ

Існує багато причин для вивчення податків. Податки забезпечують акумуляцію ресурсів, необхідних для виконання функцій держави. Оподаткування громадян є життєво необхідним методом для фінансування такої активності як забезпечення оборони держави, охорони суспільного порядку, формування і контроль над виконання законодавства, держаного управління на різних рівнях. Крім того, воно забезпечує кошти для реалізації багатьох важливих соціальних програм, а саме: державні послуги щодо охорони здоров'я, освіти і соціального захисту тощо. Також, оподаткування є одним із можливих інструментів за допомогою якого забезпечується соціальний перерозподіл прибутків.

Вивчення оподаткування потребує не лише фіксації різноманітних фактів щодо функціонування податків, а також теоретичного усвідомлення, яке потребує формування систематизованого знання про структурні характеристики, закономірності функціонування і тенденції розвитку податкової системи.

Велика кількість сучасних вітчизняних науковців докладає значних зусиль щодо розвитку теорії оподаткування. Дослідженню теоретичних і практичних аспектів становлення податкової системи присвячені роботи А. Соколовської [1-2]. Аналіз мотиваційних аспектів оподаткування, а також сучасних проблем податкової політики і пропозиції щодо їх вирішення представлено у наукових роботах Ю. Іванова, О. Тищенко, О. Єськова. [3-4]. Науковий доробок В. Вишневського містить вагомий результат щодо дослідження впливу податків на господарські процеси [5-6]. Зазначимо, що роботи зазначених науковців, як і переважна більшість наукових робіт у цій сфері, виходить із методологічних засновків неокласичної теорії. Разом із тим еволюція економічної науки призвела до появи теорії суспільного вибору, яка вдало доповнює неокласичну теорію і має значний потенціал щодо пояснення економічних фактів у сфері публічного сектору економіки. У цьому контексті заслуговує на увагу робота А. Крисоватого [7] щодо можливостей ефективного застосування методичного підходу теорії суспільного вибору. Проте значна кількість результатів досліджень податкових аспектів у межах теорії суспільного вибору недостатньо використовується для досліджень вітчизняної податкової системи, визначення перспектив її подальшого розвитку.

Отже, *мета* нашої роботи полягає в узагальненні

здобутків теорії суспільного вибору щодо пояснення еволюції податкової системи, а також їх застосуванні до аналізу податкової реформи в Україні.

Суспільні блага є такими благами, які за умови їх виробництва стають доступними для всіх громадян, незалежно від того чи платить конкретний їх споживач, чи ні. Вони мають дві суттєві властивості:

1) неможливість або надзвичайно високі витрати усунення від споживання тих громадян, які не платять за споживання суспільного блага;

2) неконкурентоспроможність у споживанні, яка проявляється у тому, що обсяг суспільного блага є однаковим для всіх споживачів незалежно від їх кількості.

Наведені властивості створюють стимули до ухилення від плати за споживання суспільних благ, тобто так званої „проблеми безбілетника”. При цьому такий спосіб поведінки перетворюється на загальний, і потреба у суспільному благові не може бути задоволена ринком. Виробництво суспільних благ розглядається як провал ринку. Держава береться забезпечити громадян суспільними благами. При цьому вона використовує своє легітимне право до примусу з метою акумуляції необхідних фінансових ресурсів, що і має прояв у оподаткуванні. Постає питання стосовно того, які саме і в якому обсязі виробляти суспільні блага, яким чином організувати їх фінансування. У демократичній державі відповіді на ці складні питання формуються в результаті перебігу політичного процесу. Політичний процес є необхідним для реалізації суспільного вибору, а відтак теорія суспільного вибору ставить задачу показати, яким чином поведінка і взаємодія індивідів, які в межах політичного процесу відіграють ролі виборців, політиків, бюрократів, визначають рішення щодо суспільних благ. Основним засновком теорії суспільного вибору постає методологічний індивідуалізм, який вимагає, виходити з того, що кожен суб'єкт політичного процесу, приймаючи будь-яке рішення щодо суспільних благ, виходить із власних інтересів, прагне досягнення власних цілей, які сприяють зростанню його добробуту. Це призводить до розуміння „політики без романтики”, до усунення „соціальної містики, відповідно до якої за допомогою певної державної політики можна прийти до якогось трансцендентного „суспільного блага” [8, с. 419].

Аналіз податкових систем різних країн світу при-

водить до висновку, що, не зважаючи на певні варіації, вони в цілому є досить схожими. Податки визначаються по відношенню до декількох основних баз оподаткування, а саме: індивідуальні прибутки, корпоративний прибуток і власність. Кожний податок має структуру податкових ставок, яка може бути простою або більш складною. Крім того, існують особливості справляння податку, які проявляються в різних підходах до визначення бази оподаткування і можуть застосовувати різні ставки податку до різних складових бази оподаткування.

Згідно з теорією суспільного вибору, існуючі податкові системи є результатом рішень прийнятих у процесі суспільного вибору. Значну увагу дослідженню оподаткування приділив один із фундаторів теорії суспільного вибору, лауреат Нобелівської премії Джеймс Б'юкенен. У його спільній роботі з Джеффри Бреннаном [9] стверджується, що прийняття посилок методологічного індивідуалізму щодо державних урядовців призводить до того, що прийняття рішень пов'язаних із оподаткуванням базуються не на максимізації функції загального суспільного добробуту з урахуванням принципів економічної ефективності і соціальної справедливості, а на максимізації податкових надходжень. Найбільш адекватною моделлю держави знову постає образ чудовиська-Левіафана, який прагне якомога більше податків зібрати зі своїх підданих. Дж. Бреннан і Дж. М. Б'юкенен не дають прямих відповідей на те, яким же чином формуються особливості структури податкових систем. Проте з прийнятих ними засновків і зроблених узагальнень цілком логічно слідує, що структура податкових ставок, встановлення баз оподаткування, а також групування платників податків, здійснюється державними посадовцями задля того, щоб максимізувати загальну величину податків, запобігти їх мінімізації.

Подальший розвиток податкових аспектів теорії суспільного вибору представлений науковими результатами Вальтера Хеттіча і Стенлі Вайнера [10-11]. Дослідження дій уряду призвели до того, що більш реалістичною виявилася не мета максимізації податкових надходжень, а мета *максимізації очікуваної підтримки на наступних виборах*. Зауважимо, що така думка досить часто висловлювалася в теорії суспільного вибору починаючи з класичних робіт Е. Даунса, але у роботах В. Хеттіча і С. Вайнера ця теза набула необхідного формалізованого вигляду, а результати аналізу відповідних моделей дозволили зробити важливі висновки щодо оптимальних характеристик податкової системи і фактичних закономірностей її розвитку.

Підтримка виборцем діючого уряду прямо залежить від тих вигід, які він одержує від споживання суспільних благ, що забезпечуються урядом. Разом з тим необхідність сплати податків призводить до зменшення

добробуту виборця, а відтак зменшує його підтримку уряду. Таким чином, підтримка виборцем уряду визначається різницею між вигодами і втратами виборця зумовленими функціонуванням уряду, у формалізованому вигляді вона описується такою функцією:

$$f_i = f_i(G, T_i) = b_i(G) - c_i(T_i), \quad (1)$$

де  $f_i$  — підтримка уряду і-м виборцем;

$G$  — обсяг фінансування суспільних благ урядом;

$b_i(G)$  — політична підтримка і-м виборцем уряду, що формується внаслідок споживання ним суспільних благ, що фінансує уряд;

$T_i$  — податкові платежі і-ого виборця;

$c_i(T_i)$  — втрати політичної підтримки уряду і-м виборцем внаслідок його оподаткування.

Рівень податкових платежів, визначається як добуток податкової ставки встановленої для і-го виборця ( $t_i$ ) на його базу оподаткування ( $B_i$ ). При цьому необхідно враховувати, що зміна податкової ставки призводить до зміни бази оподаткування, тобто  $B_i = B_i(t_i)$ , що обумовлюється ефектом заміщення або переходом до тіньової економіки, тобто:

$$T_i = t_i \cdot B_i = t_i \cdot B_i(t_i). \quad (2)$$

Отже, для того, щоб максимізувати підтримку виборців, уряду доцільно встановити такий рівень прибутків і такі податкові ставки, які будуть відповідати оптимальному розв'язку наступної економіко-математичної моделі:

$$F = \sum_{i=1}^N f_i = \sum_{i=1}^N f_i(G, T_i) = \sum_{i=1}^N (b_i(G) - c_i(T_i)) \rightarrow \max, \quad (3)$$

$$G - \sum_{i=1}^N T_i = 0$$

де  $N$  — кількість виборців-платників податків в економіці.

Модель (3) відображає оптимізацію нелінійної функції  $F$  — загальної підтримки уряду виборцями, при заданому обмеженні, яке є бюджетним обмеженням для уряду. Для того, щоб знайти розв'язок необхідно побудувати функцію Лагранжа ( $L$ ):

$$L = F + \lambda(G - \sum_{i=1}^N T_i) = \sum_{i=1}^N (b_i(G) - c_i(T_i)) - \lambda(G - \sum_{i=1}^N T_i) \rightarrow \max, \quad (4)$$

і прирівняти всі її частинні похідні до нуля:

$$\begin{cases} \frac{\partial L}{\partial G} = \sum \frac{\partial L}{\partial G} - \lambda = 0 \\ \frac{\partial L}{\partial t_i} = -\frac{\partial c_i}{\partial t_i} + \lambda \frac{\partial T_i}{\partial t_i} = 0, \quad i = 1, 2, \dots, N \\ \frac{\partial L}{\partial \lambda} = G - \sum_{i=1}^N T_i = 0 \end{cases} \quad (5)$$

$$\frac{\partial L}{\partial t_i} = -\frac{\partial c_i}{\partial t_i} + \lambda \frac{\partial T_i}{\partial t_i} = 0 \Rightarrow \frac{\partial c_i / \partial t_i}{\partial T_i / \partial t_i} = \frac{\partial c_i}{\partial T_i} =$$

$$= \lambda = const, \quad i = 1, 2, \dots, N. \quad (6)$$

Саме це і дало підстави В. Хеттічу і С. Вайнеру стверджувати, що оптимальна податкова система з погляду уряду вимагає встановлення таких податкових ставок, за яких граничні втрати політичної підтримки урядом при стягненні додаткової грошової одиниці податку є однаковими для всіх виборців-платників податків. При цьому для досягнення максимальної підтримки уряду слід встановити індивідуальну податкову ставку для кожного виборця. Урахування того, що фактично існує не один вид оподатковуваної діяльності, а досить багато, не змінює умову побудови оптимальної з погляду політики податкової системи, але передбачає щоб спеціальні ставки встановлювалися для кожного виду оподатковуваної діяльності кожного виборця-платника податків [10]. Отже, для того щоб одержувати максимальну політичну підтримку, політичній партії, яка знаходиться при владі, необхідно створити надзвичайно складну податкову систему, окремо адаптовану до кожного виборця.

У дійсності, однак, податкові системи не характеризуються таким рівнем складності. Причина цього полягає у тому, що індивідуальний підхід до кожного платника податків хоча і максимізує політичну підтримку партії, яка при владі, але пов'язаний із максимальними витратами на адміністрування податків. В існуючих податкових системах платники податків розмежовуються на певні групи. Крім того, види діяльності також зазвичай групуються на основі їх схожості або пов'язаності. Групування платників податків і видів діяльності призводить до певних втрат політичної підтримки. Ці втрати виникають від того, що в одну й ту саму групу можуть потрапити відносно різні види діяльності і платники податків, і ті що знаходяться у крайніх квантилях будуть проти застосування однакової для цієї групи податкової ставки. Уряд може вирішити прийняти такі втрати політичної підтримки для того щоб зменшити витрати на адміністрування. Економія на витратах на адміністрування податків дозволяє уряду збільшити фінансування виробництва суспільних благ. Оскільки платники податків є водночас і споживачами суспільних благ, то збільшення їх обсягу дає підстави уряду сподіватися на певне зростання їх політичної підтримки.

Отже, перед урядом постає проблема визначення балансу між граничними втратами підтримки внаслідок групування і граничним зростанням підтримки

через використання додаткових ресурсів для збільшення суспільних благ, які раніше йшли на адміністрування. Досягнення цієї мети вимагає того, щоб уряд встановлював оптимальну з погляду політики диференціацію платників податків і видів діяльності. Як результат, існування витрат пов'язаних із адмініструванням призводить до зменшення ступеню складності податкової системи у порівнянні з тим, на який можна було очікувати за базовою моделлю В. Хеттіча і С. Вайнера.

Зауважимо, що в тому випадку, коли використовується єдина податкова ставка, як правило, законодавство передбачає застосування певних спеціальних умов (special provision). До таких спеціальних умов можна віднести і певні передбачені законодавством вирахування із бази оподаткування або нарахованої суми податку, і податкові пільги або спеціальні податкові режими. Упровадження таких спеціальних податкових умов сприяє підвищенню політичної підтримки уряду від тих платників податків, які одержують від цього додаткові вигоди. У багатьох випадках впровадження спеціальних податкових умов здійснюється під впливом груп з особливими інтересами. Проте, з іншого боку, це призводить до ускладнення податкової системи і зростання витрат на адміністрування податків. Отже, перед урядом знову ж таки постає проблема пошуку компромісу під час вирішення питання щодо доцільності впровадження і оптимальної кількості спеціальних податкових умов.

Наприкінці 2010 р. було прийнято Податковий кодекс України [12]. Цей документ не лише об'єднав законодавчі акти, які регламентували справляння податків в державі, але й призвів до скасування певних податків і зборів, змін податкових ставок за найбільш важливими, бюджетоутворюючими загальнодержавними податками. Отже, прийняття Податкового кодексу знаменує проведення в державі податкової реформи. Основною метою податкової реформи в Україні стало зменшення податкових ставок при розширенні бази оподаткування. Така філософія податкових реформ не є українською новацією, а в цілому достатньо ефективно використовувалася у багатьох країнах світу, у тому числі і США. Заслужовує на увагу те, що розширення бази оподаткування забезпечується через усунення значної кількості пільг і руйнацію схем ухилення від оподаткування. Саме для вирішення останньої задачі значно розширені права й інструменти контролю для органів податкової адміністрації, а також передбачуване реформування спрощеної системи оподаткування. Найбільш болючими виявилися спроби реформування спрощеної системи оподаткування. Проектом Податкового кодексу було запропоновано залишити

можливість використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва виключно для фізичних осіб — підприємців. При цьому більш жорсткими стали б умови використання спрощеної системи оподаткування. Так, максимальний обсяг річного доходу було зменшено від 500 тис. грн. до 300 тис. грн., а кількість найманих працівників — від 10 до 2 осіб. Використання альтернативних систем оподаткування для юридичних осіб скасовувалося. Підґрунтям для таких пропозицій уряду стали висновки щодо значних масштабів використання спрощеної системи оподаткування для формування схем мінімізації і ухилення від оподаткування. Непрямим підтвердженням цього, а також і свідченням фіскальної неефективності спрощеної системи є те, що „з кожним роком реальні прибутки бюджету від єдиного податку падають, хоча номінально мають висхідну тенденцію... за відомостями 2009 р. сектор економіки, де працює 13% працездатного населення, формує лише 1,2% прибутку зведеного бюджету” [13, с. 90].

Очевидно, що уряд розумів, що такі дії призведуть до певних протестів і до зменшення політичної підтримки. Разом з тим, перед урядом стоять невідкладні задачі: збільшити прибутки бюджету, подолати значний бюджетний дефіцит і забезпечити виробництво необхідних суспільних благ, що, у свою чергу, влучає і підвищення рівня прибутків працівників соціальної сфери. Без вирішення цих задач рівень політичної підтримки діючої влади буде неминуче знижуватися. Отже, у термінах теорії суспільного вибору, можна сказати, що для уряду маржинальне зростання політичної підтримки внаслідок збільшення податкових надходжень перевищувало маржинальні втрати підтримки від реформування спрощеної системи оподаткування.

Розвиток подій виявився дещо неочікуваним, оскільки протест „спрощенців” прийняв досить радикальні форми, відбулися мітинги спочатку на місцях, а потім і в столиці. Позицію протестуючих підтримали певні громадські об'єднання, у тому числі Українська спілка промисловців і підприємців (УСПП), а також окремі опозиційні політичні партії. Фактично співвідношення між маржинальними збільшенням і втратами політичної підтримки виявилось протилежним, ніж очікуване урядом. За ініціативи Президента України глава 1 розділу XIV „Спеціальні податкові режими”, яка передбачала уніфікацію спрощеної системи оподаткування суб'єктів господарювання з відміною сплати фіксованого податку, з Податкового кодексу вилучена, і з 1 січня 2011 р. до внесення змін до зазначеного розділу Податкового кодексу України в частині опо-

даткування суб'єктів малого підприємництва застосовується Указ Президента України від 03.07.98 р. №727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства” (в редакції Указу від 28.06.99р. №746/99).

Виходячи з розглянутих вище положень теорії суспільного вибору, можна зробити висновок, що навіть якщо б не реалізувався такий сценарій розгортання подій, поновлення спрощеної системи оподаткування стало б питанням часу. „Відродження” спрощеної альтернативної системи оподаткування перетворилося би на „приховану карту”, яку б можна було використовувати для збільшення політичної підтримки на майбутніх виборах. Встановлення диференціації в оподаткуванні характеризується неминучістю, оскільки дійсно призводить до зростання політичної підтримки. Разом з тим, у контексті вирішення задачі реформування спрощеної системи оподаткування, яка зараз залишається досить актуальною для уряду, доцільно дійсно перекрити лазівки для її використання для ухилення від податків, але й дати можливість більш менш стабільної роботи малому бізнесу. При цьому, досліджуючи питання впливу спеціальних податкових режимів на регулювання розвитку економіки, вірно зауважує В. Ляшенко, що повчальним є не лише позитивний, але і негативний закордонний досвід, який дозволяє навчатися на чужих помилках [14, с. 478].

Висновки. Події навколо прийняття Податкового кодексу відобразили єдність політичного процесу і розвитку суспільних фінансів, і стали певним прикладом, що підтверджує висновки теорії суспільного вибору щодо податкових відносин. Певні спрощення в одній площині податкової політики можуть призвести до більшої складності в іншій. Отже, податкові аспекти теорії суспільного вибору мають значну наукову цінність щодо поясненні розвитку податкової системи, і їх доцільно враховувати під час розробки більш повної моделі еволюції податкових систем.

### Література

1. **Соколовська А. М.** Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. — К. : Знання-Прес, 2004. — 454 с.
2. **Соколовська А. М.** Податкові важелі реалізації політики економічного розвитку / А. М. Соколовська // Т. 1 Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. чл-кор. НАН України А. І. Даниленка. — К. : Фенікс, 2008. — Розд. 2. — С. 112 — 171.
3. **Іванов Ю. Б.** Современные проблемы налоговой политики : учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. — Х. : ИД „ИНЖК”, 2006. — 328 с.
4. **Іванов Ю. Б.** Сучасне оподаткування: мотиваційний

аспект / Ю. Б. Иванов, О. Л. Єськов. — Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2007. — 328 с. 5. **Вишневський В. П.** Оподаткування підприємств і моделювання економічної динаміки : монографія / В. П. Вишневський / НАН України. Інститут економіки промисловості. — Донецьк, 2006. — 320 с. 6. **Налогообложение:** теории, проблемы. Решения / под. общ. ред. В. П. Вишневого. — Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с. 7. **Крисоватий А.** Аксиоми суспільного вибору в податкових фінансах / Андрій Крисоватий // Світ фінансів. — 2007. — Вип. 3. — С. 7 — 15. 8. **Бьюкенен Дж. М.** Политика без романтики: изложение позитивной теории общественного выбора и ее нормативных условий / Джеймс М. Бьюкенен // Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор. Т. 4. — СПб. : Экономическая школа, 2004. — С. 417 — 434. 9. **Brennan G.** The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution [Електронний ресурс] / Geoffrey Brennan, James M. Buchanan. — Режим доступу : <http://econlib.org/library/Buchanan/buchCv9.html>. 10. **Hettich W.** Economic and Political Foundation of Tax Structure / Walter Hettich, Stanley L. Winer // The American Economic Review. — 1988. — Vol. 78. — №4. — P. 701 — 712. 11. **Winer S. L.** Taxation / Stanley L. Winer and Walter Hettich // Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy — Chapter 23. — Springer Science+Business Media, LLC 2008. — P. 391 — 422. 12. **Податковий кодекс України:** станом на 15 грудня 2010 р. / Упоряд.: О. О. Головашевич, М. П. Кучерявенко. — Х. : Право, 2010. — 656 с. 13. **Кошелева Е. Г.** Система налогообложения субъектов малого предпринимательства / Е. Г. Кошелева, У. А. Пшеничная // Економічний вісник Донбасу. — 2010. — №3. — С. 90 — 93. 14. **Ляшенко В. И.**

Регулирование развития экономических систем: теория, режимы, институты / В. И. Ляшенко. — Донецк : ДонНТУ, 2006. — 668 с.

#### **Гурнак О. В. Податкові аспекти теорії суспільного вибору.**

Розглянуті податкові аспекти теорії суспільного вибору. Досліджено вплив політичних факторів на розвиток податкової системи. Проведено аналіз суперечностей, що виникли у ході податкової реформи в Україні і визначено напрями їх подолання.

*Ключові слова:* оподаткування, податкова система, податкова реформа, теорія суспільного вибору.

#### **Гурнак О. В. Налоговые аспекты теории общественного выбора.**

Рассмотрены налоговые аспекты теории общественного выбора. Исследовано влияние политических факторов на развитие налоговой системы. Проведен анализ противоречий, возникших в ходе налоговой реформы в Украине, и определены направления их преодоления.

*Ключевые слова:* налогообложение, налоговая система, налоговая реформа, теория общественного выбора.

#### **Gurnak O. V. Tax aspects of public choice theory.**

The tax aspects of public choice theory are considered. The influence of political factors on the development of the tax system is investigated. The Ukrainian tax reform difficulties are analyzed and ways to overcome them are proposed.

*Key words:* taxation, tax system, tax reform, public choice theory.

Стаття надійшла до редакції 11.03.2011

Прийнято до друку 27.05.2011